LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA CONSTITUCIONAL

MAGISTRADO-PONENTE: **JESÚS EDUARDO CABRERA ROMERO**

El 27 de abril de 2000, los abogados FERMÍN TORO JIMÉNEZ y LUIS BRITTO GARCÍA, inscritos en el Inpreabogado bajo los N° 2.546 y 2.305, respectivamente, presentaron ante esta Sala escrito contentivo del recurso de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 8, 10, 11 y 26.1, del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América, con el objeto de evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de un Protocolo Adicional, y del Acta de Ratificación de dicho Convenio.

Por auto del 21 de mayo de 2000, el Juzgado de Sustanciación admitió el recurso interpuesto y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se ordenó notificar al Presidente de la Comisión Legislativa, al Fiscal General de la República y al Procurador General de la República, así como emplazar a los interesados mediante cartel.

Practicadas las notificaciones ordenadas, el 13 de junio de 2000 se libró el cartel de emplazamiento a los interesados.

El 20 de junio de 2000 el abogado FERMÍN TORO JIMÉNEZ, consignó ejemplar del diario en el cual fue publicado el cartel.

El 4 de julio de 2000 los abogados recurrentes consignaron escrito de promoción de pruebas.

Mediante auto del 3 de agosto de 2000, el Juzgado de Sustanciación admitió las pruebas promovidas por los recurrentes, excepto la testimonial promovida en el numeral 4 del escrito, la cual declaró inadmisible "*por ser manifiestamente impertinente, dada la falta de conexión notoria, del medio probatorio y más exactamente del hecho que con él se pretende demostrar con lo debatido en el litigio*".

Mediante escrito del 1° de agosto de 2000, los recurrentes promovieron prueba documental titulada como Informe Confidencial suscrito por el Gerente Jurídico Tributario del Ministerio de Hacienda y los "*Comentarios acerca del Tratado de Doble Tributación con EEUU*" del Dr. Humberto D'Ascoli Centeno.

El 17 de octubre de 2000 los ciudadanos PEDRO REINALDO PINTO, DOUGLAS BRAVO, RAFAEL GONZÁLEZ, MARTHA PÉREZ NÚÑEZ, FRANCISCO PRADA BAZARARTE, SILVIANO CASTRO, ALDO GONZÁLEZ, JOSÉ CARMELO CASTRO, CARMELITA RAMÍREZ, MARLA WALTER, LEONARD GONZÁLEZ BOLÍVAR, LAURA PÉREZ CARMONA, CARLOS REITER, JULIO FANDIÑO y JOSÉ CHACÓN, titulares de las cédulas de identidad Nros. 3.233.971, 923.235, 4.927.468, 8.867.612, 1.003.181, 10.006.424, 8.141.825, 5.234.098, 5.234.101, 3.970.313, 2.085.689, 1.853.174, 6.429.548, 4.883.248 y 6.352.357, respectivamente, se adhirieron al recurso de nulidad.

Por auto del 14 de noviembre de 2000 el Juzgado de Sustanciación, visto que había transcurrido el lapso de sesenta (60) días continuos contados a partir de la consignación del cartel y vencido el lapso probatorio a que se refiere el artículo 117 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, acordó remitir el expediente a la Sala para la designación del ponente.

El 16 del mismo mes y año se dio cuenta en Sala y se designó como ponente al Magistrado que, con tal carácter, suscribe el presente fallo.

Mediante diligencia del 30 de noviembre de 2000, el abogado FERMÍN TORO JIMÉNEZ solicitó a la Sala la realización verbal del acto de informes.

Por auto del 12 de diciembre de 2000 se acordó fijar el quinto día de despacho para el comienzo de la relación.

En esa misma oportunidad, el ciudadano ALEJO PLANCHART CUERVO, titular de la cédula de identidad N° 1.754.997, actuando en su carácter de Presidente de la Junta Directiva y representante legal del CONSEJO NACIONAL DE PROMOCIÓN DE INVERSIONES (CONAPRI), asistido por los abogados HILMAR CAROLINA ARMADA JIMÉNEZ, FEDERICO ARAUJO MEDINA, LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ y JUAN CARLOS GARANTÓN BLANCO, presentó escrito en el cual se hizo parte y solicitó se declare sin lugar el recurso de nulidad ejercido.

El 21 de diciembre de 2000 comenzó la relación de la causa.

El 17 de enero de 2001, oportunidad fijada para que tuviese lugar el acto de informes orales, se dejó constancia que al mismo comparecieron los recurrentes, abogados FERMÍN TORO JIMÉNEZ y LUIS BRITTO GARCÍA, y los apoderados judiciales de la Asociación Civil CONAPRI, ciudadanos JUAN CARLOS GARANTÓN BLANCO y FEDERICO ARAUJO MEDINA. Asimismo, se dejó constancia de la no comparecencia del representante del Ministerio Público y del representante del Procurador General de la República, éste último quien consignó sus informes por escrito "...*momentos antes de iniciarse el acto de informes orales*". En esa misma oportunidad los recurrentes consignaron escrito contentivo de sus informes.

El 25 de enero de 2001 los representantes judiciales de CONAPRI presentaron sus conclusiones escritas y, el 7 de febrero del presente año consignaron escrito contentivo de sus observaciones al escrito de informes de los recurrentes.

El 7 de marzo de 2001 la Secretaría de la Sala declaró terminada la segunda etapa de la relación y dijo “Vistos”.

Realizado el estudio del expediente, se pasa a dictar sentencia, previas las siguientes consideraciones:

I
RECURSO DE NULIDAD

En el escrito contentivo del presente recurso, los recurrentes solicitaron la nulidad del Acta de Ratificación del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre La Renta y sobre el Patrimonio, así como su Protocolo Adicional, e igualmente solicitaron la nulidad de los artículos 8, 10, 11, 12 y 26.1 de dicho Convenio, el cual será designado con dicho nombre a lo largo de este fallo.

En primer lugar, se refirieron al proceso de aprobación y ratificación de dicho Convenio, manifestando lo siguiente:

1.- Que, el 25 de enero de 1999, el ciudadano Miguel Ángel Burelli Rivas, en su carácter de Ministro de Relaciones Exteriores, y el ciudadano John Francis Maisto, en su condición de Embajador de los Estados Unidos de América, suscribieron en la ciudad de Caracas el mencionado tratado internacional.

2.- Que, de acuerdo al artículo 128 de la Constitución de 1961, esos instrumentos fueron enviados por el ciudadano José Vicente Rangel, en su condición de Ministro de Relaciones Exteriores al entonces Congreso Nacional para su consideración y decisión, siendo "*...dichos proyectos aprobados íntegramente por el Órgano Legislativo, en los mismos términos en que fueron suscritos por el Órgano Ejecutivo, mediante la sanción de la correspondiente Ley Aprobatoria del tratado y su protocolo adicional...*".

3.- Que la Ley Aprobatoria fue sancionada por el Congreso de la República el 15 de julio de 1999 y promulgada por el Presidente de la República el 30 de diciembre de ese mismo año, siendo el Convenio referido y el Protocolo Adicional FUERON publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.427 Extraordinario del 5 de enero del 2000.

4.- Que la Cámara del Senado del Congreso de los Estados Unidos de América, mediante Resolución del 5 de noviembre de 1999, tomada con el voto favorable de las dos terceras partes de los senadores presentes, dio su consentimiento al contenido de los citados proyectos de acuerdos internacionales, pero los sometió a unas condiciones "*...denominadas en idioma inglés 'understandings'. En castellano, estas condiciones traducidas literalmente significaron 'Entendimientos'. Tales 'Entendimientos' según el Senado de los Estados Unidos de América significan que aa (sic) determinadas normas de los instrumentos internacionales debe atribuírseles un sentido o significado determinado. Las normas objetos (sic) de tal interpretación unilateral fueron los artículos 7, 14 y 11-A del Convenio principal y el Parágrafo (a) del Párrafo 10 del Protocolo adicional (sic) respectivo*".

5.- Que "*...si nos atenemos exclusivamente al contenido del Acta de Ratificación venezolana de los Convenios Internacionales nombrados, ésta no hace ninguna referencia ni emplea ninguna expresión que permita pensar que el Presidente Hugo Chávez Frías no hubiere aceptado los citados proyectos de convenios sino en los términos originales en que fueron aprobados por el entonces Congreso de la República.*

Ateniéndonos a ella, podríamos concluir que el Presidente Hugo Chávez Frías no aceptó las reservas formuladas por el Presidente William J. Clinton. Sin embargo, el texto de la Nota Verbal de la Cancillería, de la misma fecha del Acta de Ratificación, permite pensar que la Cancillería Venezolana ha pretendido aceptar los 'Entendimientos', propuestos por la Embajada de los Estados Unidos de América, los cuales como hemos indicado exceden en buena medida a los contenidos en el Acta de Ratificación de los Estados Unidos de América...".

6.- Que los "*Entendimientos*" planteados en su oportunidad por la Cámara del Senado del Congreso de los Estados Unidos de América a la Convención y su Protocolo, "...*al ser asumidas por el Presidente en el Instrumento de Ratificación, tienen la naturaleza y deben calificarse como Reservas a los instrumentos internacionales suscritos y aprobados. Reservas que en el caso específico la práctica internacional denomina 'Declaraciones Interpretativas'*...".

7.- Que las reservas son admisibles sólo en los tratados multilaterales y que "*(l)a Doctrina Internacional es conteste y pacífica en cuanto a que: 1) Las Reservas son inadmisibles en los tratados bilaterales, y 2) La formulación de Reservas por una de las Partes en un tratado bilateral sólo puede interpretarse como una oferta de renegociación de lo convenido y suscrito*".

8.- Que "...*en el texto de la referida Acta de Ratificación de los Convenios, no existe referencia o alusión a los 'Entendimientos' o 'Declaraciones', reservas formuladas por el Presidente de los Estados Unidos de América el 5 de Noviembre de 1999, en el Acta de Ratificación suscrita por éste. Por lo que válidamente deducimos que la ratificación venezolana recayó, exclusivamente, sobre el texto original de los convenios, tal como fueron aprobados en su oportunidad por el entonces Congreso de la República de Venezuela*".

9.- Que "*...habría que llegar forzosamente a la constatación de una divergencia e incompatibilidad entre las Actas de Ratificación hechas por el Presidente de Estados Unidos de América y por el Presidente de la República Bolivariana de Venezuela a los mismos Convenios Internacionales en cuestión. Lo que debería conducir forzosamente a una reapertura de la negociación inicial de los mismos tratados que con posterioridad a su negociación y firma una de las partes ha pretendido alterar unilateralmente*".

10.- Que "*...hay que considerar necesariamente como falsa la afirmación de la Consultoría Jurídica del Ministerio de Relaciones Exteriores de Venezuela, dirigida a quién (sic) suscribe en oficio N° 000521 (sic) fecha 22 de Marzo de 2000, de que los cuestionados tratados entraron en vigor el 1° de Enero del año 2.000, simplemente porque tales convenios no se han perfeccionado hasta ahora y carecen por tanto de existencia jurídica*".

11.- Que de la nota verbal N° 2.230 del 30 de diciembre de 1999, del Ministerio de Relaciones Exteriores, dirigida a la Embajada de los Estados Unidos de América se desprende -en su criterio- que "*...los 'entendimientos' que hizo el Presidente de los Estados Unidos de América al momento de la ratificación de los convenios objeto de análisis fueron aceptados por la Cancillería Venezolana*".

12.- Que la citada Acta de Ratificación recae sobre un Convenio Internacional y su Protocolo que eran inexistentes como tratados internacionales para el momento de dicha ratificación y continúan siéndolo todavía porque no han cumplido con el proceso constitucional pautado para la validez y entrada en vigor de los tratados, tanto en la Constitución de 1961 como en la vigente.

Por ello, estimaron que las "*reservas*" efectuadas por el Presidente William Clinton al momento de la ratificación de los proyectos deben entenderse como una oferta para renegociar los referidos convenios por parte del Gobierno de los Estados Unidos de América y que, "*...en el caso negado de que se apreciare que la Nota Verbal*

N° 002230 del Ministerio de Relaciones Exteriores de la misma fecha de la supuesta Acta de Ratificación Venezolana de los instrumentos internacionales en cuestión, es decir, 30 de Diciembre de 1999 implica que el Presidente Hugo Chávez Frías aceptó los 'Entendimientos' como Reservas que pretendían ser en su oportunidad, contenidas en el Acta de Ratificación de la otra parte, debe concluirse que el 30 de Diciembre de 1999 ambos Presidentes renegociaron los tratados suscritos entre la Cancillería Venezolana y el Embajador de los Estados Unidos de América el 25 de enero de 1999, o simplemente suscribieron uno nuevo".

Con relación al contenido del Convenio, los recurrentes indicaron lo siguiente:

1.- Que "...*el Convenio o Tratado consiste en un conjunto de normas destinadas a lograr exactamente lo contrario: que la inversión extranjera esté sujeta en Venezuela a condiciones diferentes y menos gravosas de las que rigen para la inversión nacional*".

2.- Que el artículo 8 del Tratado impugnado "...*crea dos categorías de empresas que operan buques o aeronaves en Venezuela: 1) Las empresas venezolanas, que pagan la totalidad de los impuestos causados por los beneficios obtenidos en sus actividades productivas en nuestro país, y 2) Las empresas de Estados Unidos, cuyos beneficios 'sólo pueden someterse a imposición en ese Estado', es decir, que no pagan impuestos sobre sus beneficios obtenidos en Venezuela*...".

3.- Que "...*dicha discriminación colide con el artículo 301 de la Constitución de la República Bolivariana, según el cual 'no se podrá otorgar a empresas y organismos o personas o empresas extranjeras regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional'. Por una parte, como hemos señalado los contribuyentes venezolanos cancelan al Fisco Nacional la totalidad de los tributos que adeudan, mientras que los extranjeros no cancelan ninguno, bajo la excusa de que cancelarán en el exterior impuestos que podrían ser menos gravosos. Por otra parte, es obvio que una*

inversión extranjera que no paga impuestos en el país o goza de exenciones atribuidas por su condición de foránea, en ninguna forma 'está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional'...".

4.- Que debe declararse la nulidad absoluta del artículo 10 del Convenio y de "*...todo el articulado que establece privilegios y diferencias de la misma índole*", y que "*...(e)l hecho de que se privilegia a las empresas estadounidenses con una tasa de tributación menos gravosa que la aplicable a los venezolanos se evidencia con toda claridad en el Informe sobre el Convenio de Doble Tributación entre Venezuela y Estados Unidos emitido en abril de 1999 por la Oficina de Asesoría Económica y Financiera del entonces Congreso de la República con número 99-006, en cuya página 4 se opina textualmente que 'los efectos fiscales positivos originados por un universo tributario de compañías americanas más amplio en el mediano y el largo plazo debieran superar los efectos fiscales negativos de corto plazo originados por una tasa impositiva más baja'...*".

5.- Que el artículo 11 del Convenio referido es violatorio del artículo 316 de la Constitución vigente que consagra el principio de la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, por cuanto crea en el ámbito territorial de la República dos categorías de contribuyentes, y ello -en su criterio- da lugar a que las cargas públicas recaigan de manera desproporcionada sobre las personas o empresas venezolanas "*...mientras que las personas o empresas estadounidenses que obtienen ingresos causados en nuestro país no contribuyen de manera proporcional a las cargas indispensables para mantener el funcionamiento de los poderes públicos que en parte hace posible la obtención de dichas ganancias...*".

6.- Que el artículo 12 también colide con el artículo 316 de la Constitución vigente así como con el artículo 301 **eiusdem**, "*...pues mientras los nacionales deben cancelar al fisco venezolano la totalidad de los impuestos que fueren causados por sus regalías, los extranjeros están exonerados del pago de ellos o deben cancelarlos de*

acuerdo con tasas impositivas que no excederán del 4% al 10% del monto bruto de dichas regalías, según los casos...".

7.- Que el numeral 1 del artículo 26 del Convenio colide con lo dispuesto en el numeral 31 del artículo 156 de la Constitución, ya que -en su criterio- "*(s)i se admite que quien suscite controversias del Convenio 'podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes', entes extranjeros decidirán las querellas suscitadas por la aplicación de las leyes tributarias venezolanas 'con independencia de los recursos previstos por el derecho interno'*...".

8.- Que "(*d)e principio a fin, el Convenio o Tratado consiste en un conjunto de normas destinadas a lograr exactamente lo contrario: que a la inversión extranjera esté sujeta en Venezuela a condiciones diferentes y menos gravosas de las que rigen para la inversión nacional*".

II
ESCRITO DE CONAPRI

El 13 de diciembre de 2000, el ciudadano ALEJO PLANCHART CUERVO, actuando en su carácter de Presidente de la Junta Directiva y de representante legal del Consejo Nacional de Promoción de Inversiones (CONAPRI), asistido por los abogados identificados al inicio de este fallo, presentó escrito en el cual se hace parte en nombre de su representada en el recurso de nulidad, argumentando que "*(e)n el presente caso, la legitimación para actuar como parte opositora sería el simple interés, ya que éste es el exigido para intentar las acciones de nulidad por inconstitucionalidad ...(y que su representada)... detenta un grado de legitimación mayor, ya que no sólo estaría interesada, como la representación de un grupo de ciudadanos cualquiera, en defender la constitucionalidad del Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América, con el objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta*

sobre el Patrimonio, su Protocolo Adicional y su respectiva Acta de Ratificación, objeto de impugnación, sino que es justamente una organización no gubernamental encargada de promover la inversión privada en nuestro país, la cual se vería seriamente afectada de declararse CON LUGAR el recurso que incoa este proceso".

Solicitó que la nulidad solicitada sea declarada sin lugar, con fundamento en lo siguiente:

1.- Que "...*las observaciones planteadas por el Gobierno de los Estados Unidos de América mediante la Nota Diplomática N° 491, aceptada posteriormente por la Cancillería Venezolana, en momento alguno constituyen 'reservas', como lo pretenden hacer ver los accionantes, ya que simplemente se trata de entendimientos ('understandings'), esto es, declaraciones destinadas a una más clara interpretación del contenido del convenio, sin que ellas impliquen una modificación sustancial del mismo*".

2.- Que tampoco pueden considerarse como una propuesta de renegociación del Tratado como lo pretenden los recurrentes, ya que "...*en el ordenamiento constitucional, que es el que debe tenerse en cuenta en este caso, por cuanto la finalidad de este procedimiento es la revisión de la constitucionalidad del convenio*".

3.- Que "...*en cuanto al entendimiento identificado a.1) que el mismo está destinado no a una modificación de las cláusulas 7 y 14 del Convenio sino a aclarar los efectos de dichas disposiciones mientras la República de Venezuela no haya adoptado el sistema de renta mundial, lo cual se enmarca dentro del espíritu y propósito del tratado, que está destinado a evitar la doble imposición, y no a crear beneficios adicionales para los residentes de los Estados Partes. De igual forma, conviene señalar que, en todo caso, dicho entendimiento tendría una aplicación provisional, ya que el sistema de renta mundial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149 de la Ley de Impuesto sobre La Renta, entrará en vigencia el 1º de enero de 2001. En lo tocante al entendimiento identificado a.2), el mismo simplemente está destinada (sic) a aclarar la aplicación del*

artículo 11-A del Convenio, en cuanto a lo que debe entenderse por 'impuesto adicional al impuesto sobre beneficios', el cual gravaría las sucursales que una compañía residente en uno de los Estados posea en el territorio del otro Estado Contratante, y en qué medida podría ser aplicado ese impuesto, lo cual no modifica en modo alguno el contenido de dicho artículo 11-A, en el que dichos parámetros ya se encuentran previamente definidos".

4.- Que los entendimientos formulados por el Gobierno de los Estados Unidos de América no requerían aprobación por parte del Congreso de la República ni de la Asamblea Nacional, por cuanto -en su opinión- ya el Tratado había pasado por el control del Poder Legislativo y dichos entendimientos no suponen una modificación a las cláusulas del Convenio sino "*...declaraciones que pretenden dar claridad a las mismas, dentro del propósito para el cual fue celebrado, como lo es evitar la doble tributación internacional*".

5.- Que "*...(t)odo Tratado para evitar la Doble Imposición tiene, por tanto, un fin último de atracción de capitales y estímulo de la inversión internacional. Para los países en desarrollo, constituye un instrumento de expansión económica que justifica un aumento de las inversiones de capital proveniente de los países desarrollados en un ambiente mínimo de seguridad jurídica. Para los países desarrollados, por su parte, el objetivo económico puede estar centrado en la apertura o acceso a atractivos mercados de inversión que ofrezcan mayores variables a sus inversionistas, dentro de un ámbito de seguridad jurídica o certeza, cual es la finalidad de la suscripción de un Tratado para evitar la Doble Imposición*".

6.- Que del contenido de las normas incorporadas a los distintos Convenios suscritos por Venezuela para establecer los mecanismos para reducir o evitar la doble imposición, se desprende -en su criterio- que se ha otorgado un tratamiento común y uniforme en materia de tráfico internacional, dividendos, intereses y regalías, a la luz de los principios de reciprocidad y no discriminación, "*...donde cada Estado está dispuesto*

ha (sic) limitar parte del ejercicio del Poder Tributario, en función de los intereses que se identifican con su condición particular para el flujo o tráfico de bienes, tecnología, servicios o inversiones de que se trate, asegurando, a todo evento, un tratamiento igualitario a sus ciudadanos en el intercambio económico con el otro Estado contratante".

7.- Que del texto del Tratado puede evidenciarse que "*...el beneficio que percibirá el accionista norteamericano de la tenencia de acciones en sociedades venezolanas es similar al que recibirá un accionista venezolano de acciones en sociedades norteamericanas, como puede suceder en el caso de Petróleos de Venezuela, S.A., entre otros...*".

8.- Que el Tratado, cuya nulidad se pretende, garantiza la igualdad y reciprocidad, pues acoge en su artículo 4 como factor de conexión a la residencia, de modo que "*...los contribuyentes, indistintamente de su nacionalidad, serán gravados por la legislación venezolana en la medida que sean considerados residentes venezolanos o residentes extranjeros domiciliados o constituidos en el país; es decir, que esa (sic) la misma legislación será aplicada a los extranjeros, en iguales términos, en la medida que desarrollen actividades económicas en Venezuela siguiendo el criterio internacional de establecimiento permanente*".

9.- Que respecto a la actividad de transporte marítimo y aéreo regulada en el artículo 8 del Convenio, la eliminación de la doble tributación se garantiza en mayor término para sus destinatarios, es decir, para los residentes de ambos Estados Contratantes, a través de la adopción de un mecanismo distinto al de establecimiento permanente, cual es el lugar de ubicación de la sede o dirección efectiva de la empresa que desarrolla la actividad.

10.- Que en materia de dividendos, el artículo 10 del Convenio no prevé como se denunció una preferencia de los extranjeros frente a los nacionales, sino la aplicación de

normas objetivas de retención sobre las utilidades repartidas, que serán aplicadas con absoluta igualdad a nacionales y a extranjeros, dependiendo del lugar de origen y destino de los dividendos.

11.- Que "*(s)i los dividendos son pagados por un residente venezolano a otro residente venezolano, aplicará la totalidad del gravamen previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta para tales casos (34%), al igual que se aplicará el mismo gravamen a los residentes extranjeros domiciliados o constituidos en el país que decreten y paguen dividendos a un residente venezolano. En igual orden de ideas, se establecen topes máximos de retención de impuestos para los residentes venezolanos o extranjeros domiciliados o constituidos en el país que paguen dividendos a residentes extranjeros (5% y 15%, de acuerdo al caso), lo cual se traduce en un gravamen del 5% y 15% en el país de la fuente, que podrá ser imputado al impuesto a ser pagado en el país de la residencia. Pero esos mismos topes máximos son aplicados en el caso opuesto, esto es, dividendos recibidos por residentes venezolanos de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior o empresas constituidas en el exterior y domiciliadas en el país; y en ningún caso ello obsta para la aplicación del artículo 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta*...".

12.- Que el Tratado establece supuestos objetivos en el caso de los intereses y regalías a que se refieren los artículos 11 y 12 del mismo, "*...por la posibilidad de que el Estado de la residencia de quien recibe el pago pueda aplicar su gravamen (aunque atendiendo a los mecanismos de créditos de impuesto establecidos) y, en segundo lugar, por la previsión de topes máximos de retención para los casos de transferencias de intereses de un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, precisamente con el objeto de evitar la incidencia de una doble carga tributaria sobre los intervinientes*...".

13.- Que los alegatos de los recurrentes más que representar un cuestionamiento de la legalidad y de la constitucionalidad de los artículos 8, 10, 11 y 12 del Tratado,

representan su disentimiento con "*...las posibles consecuencias de la Política Fiscal y Económica adoptada por el Gobierno de Venezuela, que a su juicio supone un sacrificio fiscal exagerado no adaptado a la realidad económica, financiera y las necesidades de Venezuela*...".

14.- Que le llama la atención que los recurrentes han pretendido derivar el establecimientos de supuestos de discriminación en el Tratado de Doble Imposición, del informe de la Oficina de Asesoría Económica y Financiera del entonces Congreso de la República, en el que exclusivamente refiriéndose al impacto económico del Tratado "*...se perciben las finalidades positivas desde el punto de vista fiscal y económico a mediano y largo plazo, como parte de la Política Tributaria y Económica acogida*".

15.- Que el artículo 26 del Convenio en modo alguno supone "*...una merma a los poderes de los órganos jurisdiccionales venezolanos competentes –esto es, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario-, ni mucho menos aún la posibilidad de que autoridades administrativas del otro Estado Contratante (los Estados Unidos de América) puedan imponer coactivamente decisiones adoptadas en relación con un caso planteado por un residente de Venezuela*".

16.- Que "*...el procedimiento de acuerdo mutuo en momento alguno supone un enervamiento de las funciones de los tribunales competentes según la legislación interna, ni un mecanismo que implica la injerencia de autoridades extranjeras en la aplicación de la ley, ya que las controversias se resuelven amistosamente entre ambos Estados Contratantes, por lo que no afecta el contenido el (sic) artículo 156, numeral 31, de la Constitución vigente*".

III
ESCRITO DE INFORMES DE
LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPUBLICA

En la oportunidad fijada para que tuviera lugar el acto oral de informes oral en el presente recurso, la abogada OLGA PÉREZ DE CONTRERAS, inscrita en el Inpreabogado bajo el Nº 13.316, actuando en su condición de representante de la República, consignó escrito contentivo de sus conclusiones, en el cual solicitó se declare sin lugar la nulidad solicitada, con fundamento en lo siguiente:

1.- Que los "...*Tratados o Convenios para evitar la doble imposición internacional,* ***son acuerdos bilaterales que regulan el marco jurídico aplicable a los hechos imponibles que se realizan en este ámbito. Asimismo, tienen como finalidad fundamental, la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, lo cual trae como consecuencia, la eliminación simultánea de doble imposición y la evasión fiscal internacional***".

2.- Que el Convenio respeta los principios que en materia tributaria consagra la Constitución vigente, y no prevé tratamientos diferenciales ni discriminatorios, pues los beneficios derivados del mismo "...*se aplican por igual tanto a las inversiones venezolanas en los Estados Unidos como a las inversiones norteamericanas en Venezuela, ya que ambos países por igual, renunciaron a porcentajes de gravamen sobre determinados tipos de ingresos,* ***a fin de estimular el flujo de inversiones entre ambos países, bajo parámetros de tributación internacionalmente aceptados***".

3.- Que los artículos 8, 10, 11 y 12 no contradicen ninguna de las normas del texto constitucional señaladas por los recurrentes, toda vez que ellos se establecen en materia de rentas provenientes del transporte aéreo y marítimo, dividendos, regalías e intereses y procedimiento de mutuo acuerdo, un tratamiento unitario e igualitario para Venezuela y Estados Unidos.

4.- Que no es cierto que el Convenio haya creado dos tipos de contribuyentes como lo señalan en su escrito los recurrentes, pues la "...*potestad tributaria compartida*

que se enmarca en el artículo 11, ***sólo busca el alivio de una posible doble imposición, que puede configurarse en una carga tributaria excesiva****...*".

5.- Que de acuerdo al artículo 155 de la Constitución vigente "*...los Tratados celebrados por la República, deberán contener cláusulas por la (sic) las partes se obliguen a resolver por las vías pacíficas reconocidas por el derecho internacional, las controversias que se presenten entre las Partes con motivo de su interpretación o ejecución. Esta disposición constitucional, permite el uso de este procedimiento de acuerdo mutuo, como una vía alternativa para resolver conflictos derivados de los acuerdos firmados por la República, sin que ello desvirtúe la competencia atribuida a los órganos jurisdiccionales venezolanos prevista en el numeral 31 del artículo 156 del texto fundamental*".

IV
ESCRITO DE INFORMES DE LOS RECURRENTES

En su escrito de informes, los recurrentes después de resumir las etapas del proceso de conclusión de los tratados internacionales, señalaron lo siguiente:

1.- Que del texto del Acta de Ratificación de los Convenios suscrita el 30 de diciembre de 1999 por el Presidente de la República, se desprende que "*...no existe referencia o alusión a los 'Entendimientos' o 'Declaraciones', reservas formuladas por el Presidente de los Estados Unidos de América el 5 de Noviembre de 1999, en el Acta de Ratificación suscrita por éste. Por lo que válidamente deducimos que la ratificación venezolana recayó, exclusivamente, sobre el texto original de los convenios, tal como fueron aprobados en su oportunidad por el entonces Congreso de la República de Venezuela*".

2.- Que "*...hay que considerar necesariamente como* ***falsa*** *la afirmación de la Consultoría Jurídica del Ministerio de Relaciones Exteriores de Venezuela, dirigida a*

quién (sic) suscribe en Oficio Nº 000521 (sic) fecha 22 de Marzo de 2000, de que los cuestionados tratados entraron en vigor el 1º de Enero del año 2.000, simplemente porque ***tales convenios no se han perfeccionado hasta ahora y carecen por tanto de existencia jurídica***".

3.- Que "***EL TRATADO CONTRA LA DOBLE TRIBUTACIÓN NO EXISTE COMO TAL PORQUE ESTADOS UNIDOS LE FORMULÓ 'RESERVAS' O 'ENTENDIMIENTOS' QUE DEBEN SER ENTENDIDOS COMO UNA NUEVA OFERTA QUE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA A SU VEZ NO HA ACEPTADO***".

4.- Que el tratado adolece de nulidad absoluta por ser -en su criterio- manifiestamente contrario a la Constitución, al acordar condiciones más ventajosas a personas y capitales extranjeros que para los nacionales.

V
PUNTOS PREVIOS Y
NULIDAD DEL ACTA DE RATIFICACION

A) PRUEBAS PRODUCIDAS CON LA DEMANDA

Conforme al artículo 113 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, quien demanda la nulidad de un acto de efectos generales, tendrá la carga de acompañar el escrito con un ejemplar o copia del acto impugnado, así como los documentos que vaya a hacer valer en apoyo de su solicitud.

De la lectura de dicha norma, aplicable igualmente al proceso de nulidad de acto de efectos particulares, por mandato del artículo 122 **eiusdem**, se deduce que el ejemplar debe ser un instrumento auténtico, pero al guardar silencio el artículo sobre la naturaleza de la copia que reproduce al acto auténtico, de acuerdo a los principios generales que rigen el derecho documental en Venezuela, pueden aceptarse: copias certificadas, o

copias no certificadas, si ellas reúnen las características del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil.

En consecuencia, los instrumentos públicos pueden ser reproducidos mediante copias fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible de esos instrumentos, tal como lo previene el artículo 429 aludido.

Los actores acompañaron a su demanda copias fotostáticas de los documentos públicos marcados A, B, C, D, E y F.

El marcado "A" reproduce un instrumento público: el instrumento de ratificación del Tratado cuya nulidad se pide.

El signado "B" con sus páginas marcadas B1 y B2 es el original de la traducción que un intérprete público hace de un documento supuestamente emanado del Presidente de los Estados Unidos de América.

Los intérpretes públicos no son funcionarios públicos y por tanto -en principio- no pueden producir actos auténticos, sin embargo, se trata de profesionales que son autorizados por el Estado para ejercer su profesión, tal como lo señala la Ley de Intérpretes Públicos, y cuyo título expedido por el Estado debe registrarse en la Oficina de Registro Principal, por lo que los documentos que contienen las traducciones emanadas de esos profesionales titulados deben ser auténticos, motivo por el cual el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil, acepta como fidedignas las traducciones realizadas por un intérprete público, sin necesidad de que éste concurra al Tribunal a reconocer la autoría de la traducción. En ese sentido, el documento que contiene la traducción es auténtico, y hasta puede ser reproducido conforme al artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, pero siempre debe acompañase, así fuera en copia fotostática, el documento auténtico original que fue traducido, ya que son los de naturaleza pública, o los privados reconocidos o tenidos legalmente por tal, los que según el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil pueden ser reproducidos fotográfica o fotostáticamente.

De acuerdo a lo expuesto, el documento signado "B" podría ser aceptable, incluso conforme al artículo 429 señalado, si se hubiese acompañado el instrumento

auténtico original traducido; pero éste, acompañado e identificado “B3” (que es el traducido), carece de cualquier signo de autenticidad que permita tenerlo por público o auténtico, y por ello ambos, traducción e instrumento traducido, deben ser desechados, y así se decide.

Distinta es la situación con el instrumento traducido marcado “C” (páginas C-1, C-2 y C-3), ya que él se refiere a una copia de un documento en idioma inglés, que tiene estampados los sellos de recepción del Ministerio de Relaciones Exteriores de Venezuela, además del sello de la Embajada de los Estados Unidos de América en Caracas, lo que hace presumir que lo traducido corresponde a la copia de un instrumento auténtico (identificado en la demanda como el “C-4” a “C-6”) y que la traducción se refiere a él. Por lo que se trata de una prueba instrumental admisible y así se declara.

También es admisible la copia del documento público oficial que enviara el Ministro de Relaciones Exteriores de nuestro país a la Honorable Embajada de los Estados Unidos de América datado el 30 de diciembre de 1999, y que se acompañó en copia fotostática, pero que refleja los sellos del Ministerio de Relaciones Exteriores, símbolos de la autenticidad, al menos para Venezuela por mandato de la Ley de Sellos.

El instrumento marcado “E” es un documento público emanado del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 22 de marzo de 2000, el cual se admite como tal.

Como documento “F” los actores acompañaron una copia de un instrumento que no fue reproducido por completo, y que carece de cualquier signo de autenticidad, por lo cual se desecha.

Tratándose de documentos públicos, reproducidos mediante el procedimiento del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, tales documentos se admiten como prueba y se valoran, excepto los que expresamente se desechan en este capítulo.

Los actores pidieron en su demanda que el Tribunal solicitara al Ministerio de Relaciones Exteriores, copia certificada de los documentos identificados de la “A” a la “F”, pero el Juzgado de Sustanciación de esta Sala, en auto del 23 de marzo de 2000, no proveyó sobre dicho pedimento, ni los demandantes instaron a tal provisión, ni apelaron del auto de admisión donde ha debido ordenarse o negarse la petición, motivo por el

cual, tal prueba -que no cumplió con los requisitos del artículo 436 del Código de Procedimiento Civil ni con los del 91 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia- debe ser desechada, y así se declara.

B) PRUEBAS DEL TÉRMINO PROBATORIO

En escrito del 4 de julio de 2000, los accionantes promovieron pruebas, las cuales fueron admitidas por auto del Juzgado de Sustanciación del 3 de agosto de 2000, donde solo se desechó la prueba de testigos promovida.

Como resultado de la admisión, se incorporaron a los autos, el documento identificado SNT, 99, 5492, fechado el 12 de diciembre de 1999, emanado del Superintendente Nacional Tributario, el cual es un documento público y, como tal, se valora.

Copia certificada de la nota diplomática Nº 002230 del 30 de diciembre de 1999, la cual se corresponde con el documento público que en copia fotostática se produjo con el libelo signado “D”, y que se admite como documento público.

Posteriormente, en escrito del 1º de agosto de 2000, los accionantes produjeron copia de un informe que pasara el Gerente Jurídico Tributario del SENIAT al Ministro de Hacienda, fechado 11 de agosto de 1997 y que tiene impresa la mención de Informe Confidencial.

Se trata de un documento interno de la Administración, que no está dirigido en forma directa o indirecta a terceros, y que como tal no es un documento público revestido de autenticidad, cuyo valor probatorio dependía de que se hubiese pedido su exhibición, conforme al artículo 91 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, y que al presentarlo en autos la Administración, como parte de la exhibición de los instrumentos que reposan en sus archivos oficiales, podría adquirir el carácter de un documento auténtico en sentido estricto.

Como se trata de una copia fotostática de un documento que no es ni público, ni auténtico, sino presuntamente interno del Estado el mismo no puede ser reproducido por

la vía del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, y por lo tanto es inadmisible como prueba, y así se declara.

Igualmente, es inadmisible la copia de un documento privado emanado a título personal del ciudadano Humberto D'Ascoli Centeno, datado el 25 de enero de 1999 y que contiene sus comentarios sobre el Tratado hoy impugnado. Tal copia fue promovida por los accionantes el 1º de agosto de 2000.

La Sala hace constar que los terceros adherentes no promovieron pruebas, y que fuera de los instrumentos referidos no se ofrecieron mas pruebas.

Dichos documentos demuestran: 1) que el Convenio fue ratificado formalmente; 2) que los Estados Unidos de América hizo unas interpretaciones llamadas entendimientos, según documento del 12 de abril de 2000; 3) que el Ministerio de Relaciones Exteriores no objetó los llamados entendimientos; 4) que el 1º de enero de 2000 entró en vigencia el Convenio; y 5) que el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria emitió opiniones que hizo saber al Ministerio de Relaciones Exteriores.

C) AUSENCIA DEL INSTRUMENTO FUNDAMENTAL

La demanda de nulidad incoada, ataca el acto de ratificación del Tratado o Convenio referido, así como diversos artículos de dicho Tratado.

No consta en autos, ni en original ni en copia, la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 5.427 Extraordinario, de 5 de enero de 2000, donde se publicó la Ley Aprobatoria del Convenio impugnado.

Por mandato del artículo 113 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, que desarrolla las normas procesales que rigen los juicios de nulidad de los actos de efectos generales, el solicitante de la nulidad acompañará un ejemplar o copia del acto impugnado.

Se trata de la carga del accionante de producir el instrumento fundamental en que basa su demanda y que, debido a su naturaleza, debe acompañarse con la demanda. La razón para la existencia de tal carga radica en que es necesaria una identificación precisa del acto impugnado, de manera que no se forme una **litis** alrededor de un acto que no es el verdadero, o que contiene errores de copia u otros vicios semejantes. De allí, que el legislador precisó que se acompañe el original o la copia del acto impugnado.

Siendo el Código de Procedimiento Civil supletorio en los procedimientos que se ventilan ante el Máximo Tribunal, tal como lo dispone el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, surge la pregunta ¿si las normas sobre los instrumentos fundamentales de dicho Código tienen vigencia como supletorias, en los procesos de nulidad de actos de efectos generales, y por lo tanto, si el demandante en estos procesos, puede no producir con su escrito de demanda al instrumento contentivo del acto impugnado, y señalar la oficina o lugar donde se encuentre, evitando con tal señalamiento la preclusión de la oportunidad para producir dicho documento, prevenido en el artículo 434 del Código de Procedimiento Civil, el cual tendrá la carga el actor de consignarlo después en autos?.

La oficina o lugar donde se encuentren estos instrumentos propuestos pero no acompañados junto a la demanda, debe ser una oficina o lugar público o de acceso al público, que permita al demandado en el juicio de naturaleza civil, consultar el documento y preparar su defensa. Y ante tal posibilidad garantista del derecho de defensa, solo queda al demandante que instruyó al demandado de los datos sobre el documento, la carga de presentarlo en autos hasta los últimos informes, a fin que el juez conozca la prueba y pueda decidir en base a ella.

Esta última carga no la puede suplir el juez, ya que se trata de una actividad que el legislador especificó al accionante, y que él debe cumplir.

Ni siquiera por la vía del auto para mejor proveer puede el juez suplir la negligencia de la carga incumplida por el accionante, ya que si ello lo hiciera, estaría rompiendo la igualdad procesal, el equilibrio que debe existir entre las partes dentro de sus respectivas posiciones y derechos procesales.

Pero, ¿funcionarán igual estos principios, propios del proceso civil que tutela intereses privados o particulares, en la jurisdicción constitucional?.

A juicio de esta Sala, y aunque el procedimiento desarrollado en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia para las nulidades de los actos de efectos generales y particulares, es diferente al proceso civil; debido al carácter supletorio que éste tiene, es aceptable que el instrumento fundamental no se produzca con el escrito de demanda, a pesar de la letra del artículo 113 señalado, siempre que se indique con precisión la oficina o lugar donde se encuentra el original del acto impugnado. Pero, el accionante tendrá la indefectible carga de producir tal instrumento hasta los últimos informes, ya que ese es el régimen único que existe sobre los instrumentos fundamentales; su producción en autos por las partes.

Por ello, se aplica la letra del artículo 113, que crea la carga para el accionante de acompañar al escrito un ejemplar o copia del acto impugnado, lo cual permitirá al juez verificar si la acción es o no admisible, a tenor de lo previsto en el artículo 84.5 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, pero en algunos casos donde el juzgador puede decidir sobre la admisibilidad de la acción sin necesidad de tener frente a él el acto impugnado, puede darse curso a la excepción de producción con la demanda contemplada en el artículo 434 del Código de Procedimiento Civil, ya que en esos supuestos, la ausencia del acto impugnado, no perjudica a nadie.

Este es el caso que ocurre cuando se incoa la acción de nulidad de leyes. Los motivos se señalan en la solicitud, y para verificar la admisibilidad, pareciera que no es necesario para el juez tener frente a sí el documento que reproduce la ley, ya que el Tribunal se va a limitar a examinar si la acción, no la pretensión, es admisible o no, y ello no depende en el caso de leyes, de la propia ley.

Por ello, al accionante le bastaría señalar de cuál ley se trata y cuáles son sus vicios, y el juez con esos datos juzgaría si la acción incoada es o no admisible, lo que no sucede con los actos administrativos en los cuales puede ser necesario controlar otros aspectos.

Esto permite a quien demanda la nulidad de una ley, identificarla plenamente en su escrito de demanda, con todos sus datos, y producirla luego.

Pero, con las leyes en general que se publican en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, surge una especial situación en procesos, como el de la presente causa, que como proceso, por mandato constitucional está exento de formalismos innecesarios, que persigue la justicia (por ser Venezuela conforme al artículo 2 constitucional, un Estado Social de Derecho y de Justicia), y siendo así ¿no resulta un formalismo excesivo, que incluso contraría la justicia eficaz, exigirle al accionante la producción de la ley, cuando ella es conocida por el juzgador?.

En criterio de esta Sala, es un exceso de rito, exigir una formalidad que muy bien puede ser obviada.

La Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, debe ser adquirida a diario por los Tribunales, a fin de conocer las leyes nacionales que allí se publican y poder aplicar el principio **iura novit curia**, y ese conocimiento diario de la legislación es imperativo para el Tribunal Supremo de Justicia en todas sus Salas.

El juzgamiento sobre la inconstitucionalidad de una ley no puede quedar frustrado porque el actor no produjo el ejemplar auténtico de la Ley, aunque sí especificó, no solo de cuál ley se trataba, sino de la fecha y número de la Gaceta Oficial donde fue publicada, y éste es el caso de autos.

Resulta contrario al Estado de Derecho y de Justicia, que el derecho que ha sido cuestionado por inconstitucional, no vaya a ser ponderado por el juez, porque el accionante no consignó la Gaceta Oficial contentiva de la ley a la cual el juez debía acceder obligatoriamente para ejercer su ministerio, y es en base a esas consideraciones, que esta Sala, a pesar que los actores no produjeron la Ley Aprobatoria del Convenio que impugnaron, entra a conocer los vicios denunciados, ya que la Sala puede ubicar sin problemas la edición de la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, que fue identificada en la demanda, como la contentiva de la Ley impugnada, la cual es la referente a la edición del 5 de enero de 2000, N° 5427 Extraordinario, y tratándose de derecho (y no de hechos) la Sala que ya anexó a los autos dicho ejemplar, procede a analizar los vicios de inconstitucionalidad que se atribuyen a la Ley impugnada y así se decide.

D) TRATADOS Y CONVENIOS

Establecido lo anterior, sobre las pruebas promovidas, pasa la Sala a examinar lo demandado. Se trata de un Convenio Internacional, el cual fue correctamente identificado en la demanda de nulidad.

Tratado internacional y convenio o convención internacional son figuras de igual entidad. Por ello, cuando los artículos 74, 154 o 217 Constitucionales se refieren a ellos, mandan que sean aprobados por ley emanada del Poder Legislativo Nacional, y que luego sean ratificados por el Poder Ejecutivo. Esencialmente tratados y convenios son lo mismo, y ello se desprende de las definiciones que al respecto la Doctrina ha esgrimido. Así, en la Enciclopedia Jurídica Básica (Editorial Civitas, tomos I y IV, págs. 1689, 1690 y 6681) se definen de la siguiente forma:

> "*TRATADO (D° Internacional Público): Un tratado es un acuerdo internacional celebrado entre Estados u otros sujetos y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*...".
> "*CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN (D° Financiero y Tributario): Se denominan convenios de doble imposición aquellos tratados internacionales cuyo objeto principal es el establecimiento de reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el convenio, normalmente la renta y el patrimonio, o las adquisiciones a título gratuito*".

E) APROBACIÓN Y RATIFICACIÓN DE LOS TRATADOS

La formación de los tratados internacionales pasa por varios pasos. Primero, las partes suscriben el texto que han acordado, lo que efectúa el Poder Ejecutivo; segundo, dicho texto se envía al Congreso de la República (durante la vigencia de la Constitución

de 1961) o a la Asamblea Nacional (conforme a la vigente Constitución) que lo aprueba mediante Ley; y tercero, el Ejecutivo Nacional lo ratifica, al constatar que se han cumplido los requisitos constitucionales y legales, en la Ley Aprobatoria emanada del Legislativo.

Si el Ejecutivo tuviese dudas sobre la constitucionalidad del tratado, puede consultar a la Sala Constitucional de este Tribunal Supremo de Justicia, antes de proceder a ratificar (artículo 336.5 de la vigente Constitución).

La ratificación del Ejecutivo, la cual es suscrita por el Presidente de la República, no se refiere sino al contenido de la Ley Aprobatoria Venezolana del Tratado a ratificarse, y el momento de promulgación de dicha Ley queda a criterio del Ejecutivo, que la publicará ateniéndose a los usos internacionales y a razones de conveniencia nacional (artículo 217 Constitucional).

El **iter** formador de los tratados para que ellos comiencen a surtir sus efectos jurídicos plenos, finaliza con la ratificación y publicación de los mismos.

Tal ratificación no puede versar sino sobre el texto aprobado por el legislativo, sin poder salirse del mismo, y si ello ocurriese, el acto es nulo, como cualquier acto administrativo, ya que lo que ha de ratificarse es el Tratado, que no es otro que el aprobado por el Legislativo.

Dentro de ese orden de ideas, cualquier variación del texto aprobado que se efectúe en el acto de la ratificación vicia de nulidad tal acto, y si esta variación no existe expresamente, lo ratificado es el texto de la Ley Aprobatoria del Tratado, y así se declara.

En el caso de autos, se solicita la nulidad del acto de ratificación, debido a que los accionantes consideran que el Congreso de los Estados Unidos de América en la Cámara del Senado, sometió al proyecto de acuerdo que se convirtió en el Tratado de Doble Tributación, a unas condiciones llamadas entendimientos.

La ratificación del Convenio por parte del Presidente de los Estados Unidos de América se llevó a cabo el 29 de diciembre de 1999, y en el documento que la contiene, se lee lo siguiente:

> "*El Senado de los Estados Unidos de América mediante su Resolución del 5 de noviembre de 1999, habiendo concurrido allí las dos terceras partes de los Senadores presentes, dio su dictamen y consentimiento para la ratificación del Convenio con un Protocolo, con sujeción a los entendimientos siguientes.*
> *(1) PREVENCIÓN DE DOBLE EXENCIÓN ...omissis...*
> *(2) IMPUESTO VENEZOLANO A LAS GANANCIAS DE SUCURSALES ...omissis...*
> *AHORA BIEN, POR LO TANTO, Yo, William J. Clinton, Presidente de los Estados Unidos de América, ratificó y confirmó los referidos Convenio y Protocolo, sujeto a las reservas antes mencionadas*".

En el Acta del 30 de diciembre de 1999 suscrita por el Presidente Hugo Chávez Frías, cuya nulidad se solicita, se ratificó el Convenio también impugnado, en lo siguientes términos:

> "*...RATIFICO en nombre de la República de Venezuela y en ejercicio de las facultades que la Constitución me confiere, para que se cumplan sus cláusulas y tenga efectos internacionales en cuanto a Venezuela se refiere, el Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su Protocolo*".

Considera esta Sala, que el acto de ratificación del Convenio y el Protocolo cuestionados, del 30 de diciembre de 1999, fue muy claro, y para nada se refiere a los "entendimientos", sino a la Ley Aprobatoria emanada del Congreso de la República, la cual no contiene menciones diferentes a las de su texto.

De allí, que los Entendimientos emanados del Senado del Congreso de los Estados Unidos de América, y que la Embajada de dicho país sugirió que se incluyeran en el instrumento de ratificación, no fueron incluidos, y por lo tanto, dichos entendimientos no formaron, ni forman parte de la ratificación, y así se declara.

Por tanto, el acto ratificatorio mantiene plena validez y es el que junto con la Ley Aprobatoria rigen, en principio, el Convenio, no pudiendo una nota verbal de la Cancillería venezolana, modificar lo aprobado conforme a la Ley, y así se declara.

VI
CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Decidido lo anterior, toca a esta Sala pronunciarse acerca de la denunciada inconstitucionalidad de los artículos 8, 10, 11, 12 y 26.1 del Convenio impugnado, y con tal propósito, se observa:

1) El Convenio impugnado, establece en su artículo 8, lo siguiente:

> "*ARTICULO 8*
> *Transporte Marítimo y Aéreo*
> *1.- Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado*.
> *2.- A los fines del presente Artículo, los beneficios de la explotación de buques o aeronaves sobre base completa (de tiempo o viaje) ('full time or voyage basis'). También incluyen los beneficios derivados del arrendamiento sobre base de casco solo de buques y aeronaves ('bare boat basis'), si dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario, o si las rentas derivadas del arrendamiento son incidentales a los beneficios resultantes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional. Los beneficios derivados por una empresa por el transporte interno de bienes o pasajeros dentro de cualquiera de los Estados Contratantes serán considerados como beneficios de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional. Los beneficios derivados por una empresa por el transporte interno de bienes o pasajeros dentro de cualquiera de los*

Estados Contratantes serán considerados como beneficios de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional si dicho transporte se realiza como parte del tráfico internacional.

3.- Los beneficios de una empresa de uno de los Estados Contratantes procedentes del uso, mantenimiento, o del arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques, barcazas y equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

4.- Las disposiciones de los parágrafos 1 y 3 se aplican también a los beneficios derivados de la participación en un 'pool', un consorcio o en una agencia operadora internacional".

El transcrito artículo 8 del Convenio, no se refiere a una inversión realizada por empresarios de transporte en ninguno de los países miembros, sino de los beneficios obtenidos por las empresas de transporte marítimo y aéreo de los Estados contratantes, en el tráfico internacional.

El artículo 301 constitucional que se dice violado por el 8 del Convenio impugnado, se refiere a la política comercial del Estado, con la cual defenderá las actividades económicas de las empresas nacionales públicas o privadas. Dicha norma es del tenor siguiente:

"Artículo 301. El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a personas, empresas u organismos extranjeros regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional".

Sin que la Sala entre a diferenciar entre políticas comerciales y fiscales, ya que ello no ha sido planteado por los actores, las razones de Estado por las cuales se planifica una política comercial, no son censurables por los tribunales, a menos que ellas infrinjan paladinamente normas constitucionales, como el mismo artículo 301; pero por

lo regular se trata de estrategias, de planes, fundados en opiniones y juicios, que pueden surtir efecto a corto o largo plazo, y que no es el Poder Judicial quien debe juzgarlos o cuestionarlos, ya que ello constituiría una intromisión de este Poder en el Poder Ejecutivo. Es responsabilidad de este último toda la formulación y desarrollo de las políticas comerciales.

En consecuencia, no existe infracción constitucional **per se** por la firma de este tipo de convenio que incida sobre el comercio.

Señalan, además, los accionantes que las normas impositivas relativas al transporte aéreo y marítimo, contenidas en el artículo 8 del Convenio, están otorgando a empresas extranjeras regímenes más beneficiosos que los establecidos para las nacionales, y que con el Convenio ello estaría sucediendo.

No encuentra la Sala en el texto de la norma, posibilidad de que ocurra lo alegado por los accionantes, ya que a las empresas de ambos Estados se los coloca en igual plano. La conclusión que ellos exponen surgen de una situación de hecho, mas no de la letra del artículo 8, bajo análisis. El que uno de los Estados Contratantes pudiera tener mayor número de empresas marítimas o aéreas dedicadas al transporte internacional, en la forma contemplada en el artículo 8 del Convenio, lo que incluye la posibilidad de transporte interno en el territorio de los Estados Contratantes, nace de una situación fáctica mas no jurídica, y no por ello puede considerarse que jurídicamente -en función del impugnado artículo 8- existe un régimen más beneficioso a favor de los extranjeros, ya que lo contemplado en la norma es igual para las empresas de ambos Estados Contratantes.

En consecuencia, no infringe el comentado artículo 8 al artículo 301 constitucional, y así se declara.

2) Se solicita la nulidad del artículo 10 del Convenio, por ser -en criterio de los recurrentes- también contrario al artículo 301 constitucional, antes transcrito.

El artículo en cuestión, reza:

"ARTICULO 10
Dividendos

1. Los dividendos pagados por una compañía residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la compañía que pague los dividendos, según la legislación de ese Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el parágrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una compañía propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la compañía que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Este parágrafo no afecta a la imposición de la compañía respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El subparágrafo a) del parágrafo 2 no se aplicará en el caso de dividendos pagados por una Compañía de Inversión Regulada (RIC) o un Fideicomiso de Inversión de Bienes Raíces (REIT). En el caso de dividendos pagados por un RIC, se aplicará el subparágrafo b) del parágrafo 2. En el caso de dividendos pagados por un REIT, el subparágrafo b) del parágrafo 2 tampoco se aplicará a menos que:

a) el beneficiario efectivo de los dividendos sea una persona natural que posea un interés que no exceda el 10 por ciento del REIT;

b) los dividendos son pagados en relación con una clase de acciones negociada públicamente y el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona que posea un interés que no exceda el 5 por ciento de cualquier clase de acciones del REIT;

c) el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona que posea un interés que no exceda del 10 por ciento del REIT y el REIT sea diversificado.

4. No obstante el parágrafo 2, los dividendos pueden no estar sujetos a imposición en el Estado Contratante del cual la compañía que paga los dividendos es residente si el beneficiario efectivo de los dividendos es el otro Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales o un residente del otro Estado Contratante que sea una entidad gubernamental exclusivamente constituida y operada para administrar o suministrar beneficios de pensiones, siempre que en cada caso los dividendos no provengan de la explotación de un comercio o negocio o de una empresa asociada.

5. El término 'dividendos' empleado en este Artículo significa las rentas derivadas de acciones u otros derechos, excepto deudas, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones en la legislación del Estado en que resida la compañía que realice la distribución. El término 'dividendos' también incluye rentas por arreglos, incluyendo las obligaciones por deudas, que contengan el derecho a participar en, o determinar con relación a, los beneficios en la medida en que así sean caracterizados por las leyes del Estado Contratante en el cual surja la renta.

6. Las disposiciones de los parágrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado Contratante, del que es residente la compañía que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta servicios personales independientes desde una base fija situada en él y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

7. Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una compañía que sea residente del otro Estado Contratante, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de ese Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese Estado".

El artículo 301, como se señaló **supra** dispone lo siguiente:

"Artículo 301. El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las

empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a personas, empresas u organismos extranjeros regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera esta sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional".

De la confrontación de ambas normas, no se colige que haya un trato más beneficioso a las empresas extranjeras en comparación con las nacionales. A juicio de esta Sala, la norma impugnada no discrimina a los nacionales a favor de los extranjeros, ambos se encuentran en un plano de igualdad ante la Ley. De nuevo, la Sala apunta, que el diseño de las políticas del Estado, con sus posibles limitaciones provenientes de situaciones reales existentes, no pueden ser controlados por los órganos jurisdiccionales, a menos que se infrinjan normas constitucionales, y que las opiniones sobre como funcionará a futuro un régimen fiscal, el cual siempre tendrá variables conforme al desarrollo de los países donde se aplique, no es materia que **per se** constituya infracción constitucional. Se trata de políticas que a futuro pueden dar o no resultados, pero que por su formulación legal y en base a unos futuros y condicionales resultados no pueden ser considerados violatorios de la Constitución. Como tampoco pueden serlo el que en un Estado haya más empresas o más inversión en su territorio que en los de otro Estado.

3) Se denuncia que el artículo 11 del Convenio, es violatorio del artículo 316 Constitucional, ya que las cargas públicas recaen sobre los venezolanos mayoritariamente y no sobre los extranjeros, en este caso los Estadounidenses, quienes deberían contribuir con el Estado proporcionalmente a lo que ganan en el país.

Los artículos 11 y 11-A se refieren al pechaje de los intereses y a los impuestos adicionales sobre los beneficios en materia de sucursales.

Los artículos impugnados son del tenor siguiente:

El artículo 11 reza:

"ARTICULO 11
Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y percibidos por un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 4,95 por ciento del monto bruto de los intereses, si el beneficiario efectivo de los intereses es alguna institución financiera (incluyendo una empresa de seguros); y

b) 10 por ciento en todos los demás casos.

3. No obstante las disposiciones del parágrafo 2, los intereses que surjan en el Estado Contratante estarán exentos de impuestos en ese Estado si:

a)el interés es pagado por ese Estado o una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) el beneficiario efectivo sea el otro Estado Contratante o una subdivisión política o autoridad local del mismo o una entidad totalmente de la propiedad de dicho otro Estado; o

c) el beneficiario efectivo del interés es un residente del otro Estado y el interés es pagado en relación con las deudas que se hayan realizado, garantizado o asegurado, directa o indirectamente, por este otro Estado o una entidad totalmente de la propiedad de dicho Estado.

4. a) No obstante las disposiciones del parágrafo 2, el interés pagado por un residente de un Estado Contratante y que se determine en relación con los ingresos, ventas, rentas, beneficios u otro flujo de caja del deudor o persona relacionada, con cualquier cambio en el valor de cualquier propiedad del deudor o de una persona relacionada o con cualquier dividendo, distribución de sociedad de personas o pago similar realizado por el deudor a una persona relacionada, y pagado a un residente del otro Estado también pueden ser sometidos a imposición en el Estado Contratante donde este surja, y la conformidad con las leyes de este Estado, sin embargo, si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, el monto total del interés puede ser sometido a imposición a la tasa que no exceda la tasa prescrita en el subparágrafo b) del parágrafo 2 del Artículo 10 (Dividendos); y

b) no obstante las disposiciones de los parágrafos 2 y 3, los intereses que sean exceso (‘excess inclusion’) en relación con el interés residual en un vehículo de inversión con hipoteca inmobiliaria (‘real estate mortgage investment

conduit') puede ser sometido a imposición por cada Estado de conformidad con sus respectivas leyes internas.

5. El término 'intereses', empleado en el presente Convenio, significa las rentas de deudas de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o con o sin cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de títulos gubernamentales y rentas de bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, bonos u obligaciones, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado Contratante de donde procedan considere como intereses. Las rentas a las que se refiere el Artículo 10 (Dividendos) y las multas por pagos retrasados no serán considerados como intereses para los fines del Convenio.

6. Las disposiciones de los parágrafos 1, 2, 3 y 4 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, siendo residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta servicios personales independientes desde una base fija situada en él y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

7. Para los fines del presente Artículo, los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el pagador sea el propio Estado, una de las subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando la persona que pague los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija o perciba beneficios que sean gravables sobre una base neta en este Estado según el parágrafo 5 del Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o el parágrafo 1 del Artículo 13 (Ganancias), y dicho interés deriva de dicho establecimiento permanente o base fija o es asignable a dichos beneficios entonces ese interés se considerará procedente del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija o de donde procedan tales beneficios.

8. Cuando por razón de una relación especial entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los mismos o entre ambos y alguna otra persona, el monto de los intereses, teniendo en cuenta la deuda de la cual derivan, exceda del monto que hubieran convenido el pagador y el beneficiario

efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo sólo se aplicarán a este último monto. En tal caso, la parte en exceso de los pagos seguirá siendo gravable, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio".

En el artículo 11-A se establece, lo siguiente:

"ARTICULO 11A
Impuestos sobre Sucursales
No obstante cualquier otra disposición de este Convenio, una compañía residente de un Estado Contratante podrá estar sujeta en el otro Estado Contratante a un impuesto adicional al impuesto sobre los beneficios. Sin embargo, dicho impuesto adicional no excederá del:
a) 5 por ciento de la 'cantidad equivalente al dividendo' ('dividend equivalent amount') de los beneficios de la compañía que sean atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado o estén sometidos a imposición en ese otro Estado sobre una base neta conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al parágrafo 1 del Artículo 13 (Ganancias); y
b) 10 por ciento del 'interés excedente' ('excess interest'). Cuando se trate de las personas a que se refiere el subparágrafo (a) del parágrafo 2 del Artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable conforme al presente subparágrafo no podrá ser gravado con una tasa que exceda del 4,95 por ciento".

El artículo 316 Constitucional es del tenor siguiente:

"*Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos*".

Igualmente, se denuncia como infringido el artículo 12 del Convenio al ser contrario, según los accionantes al artículo 316 constitucional.

"ARTICULO 12
Regalías
1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y percibidas por un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratrante, el impuesto así exigido no excederá:
a) 5 por ciento del monto bruto de las regalías descritas en el subparágrafo (a) del parágrafo 3, y
b) 10 por ciento del monto bruto de las regalías descritas en el subparágrafo (b) del parágrafo 3.
3. El término 'regalías' empleado en el presente Convenio significa los pagos de cualquier clase recibidos en contraprestación:
a) por el uso, o el derecho de usar, equipo industrial, comercial o científico; o
b) por el uso, o el derecho de usar, cualquier derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical, artística o científica, incluidas las películas y cintas cinematográficas y obras registradas en otros medios de reproducción de imagen o sonido, cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho de propiedad similar, o por información relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término 'regalías ' también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes en la medida en que dichas ganancias sean contingentes a la productividad, uso o disposición de los mismos.
4. Las disposiciones de los parágrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías, siendo residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías, por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada en ese otro Estado, y las regalías son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplicarán las

disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

5. Se considera que las regalías se originan en un Estado Contratante cuando las regalías sean en contraprestación por el uso, o el derecho de usar, propiedad, información o experiencia en dicho Estado.

6. Cuando por razón de relaciones especiales entre el pagador y el beneficiario efectivo, o entre ambos y alguna otra persona, el monto de las regalías, tomando en cuenta el uso, derecho o información por la que son pagadas, exceda el monto que hubieran convenido el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo se aplicarán sólo al último monto mencionado. En tal caso, el exceso del pago seguirá siendo gravable de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio".

Para decidir la denunciada inconstitucionalidad de los artículos 11, 11 A y 12 del Convenio por ser violatorios de los artículos 301 y 316 constitucionales, así como una denuncia velada de que el Convenio es impugnable "de principio a fin", es necesario que previamente la Sala haga unas consideraciones generales para entender los objetivos perseguidos por el Convenio en la economía internacional.

A) El fenómeno llamado de la globalización o mundialización de la economía, que permite inversiones o traslados de capitales del territorio de unos países a otros, por los residentes de dichos países, ha intensificado el problema de la doble imposición de las rentas de todos aquellos individuos y empresas que trabajan o invierten más allá de los límites de sus países de origen, por el ejercicio concurrente de los poderes soberanos de imposición fiscal de los Estados de procedencia, de tránsito y de recepción de esas actividades o inversiones. Esta doble imposición genera difíciles cuestiones no sólo en el ámbito interno por el imperativo constitucional de realizar la justa distribución de las cargas públicas entre los habitantes de cada Nación (Equidad Interindividual), sino también por la exigencia de asegurar la justicia económica entre las naciones, que por sus vínculos con esos individuos, empresas, actividades o inversiones, tienen la legítima pretensión de imponer tributos a las rentas generadas por ellos (Equidad entre Naciones). Así, los límites dentro de los cuales un Estado puede ejercer su poder de imposición e identificar a sus contribuyentes es mucho más que un asunto interno, para

configurar una distribución de competencia fiscal entre Estados para gravar rentas y obtener ingresos públicos.

Por esta razón, la doble imposición y los mecanismos que la combaten deben ser enfocados desde una doble perspectiva: nacional e internacional. El enfoque unilateral del tema daría lugar a distorsiones interesadas del mismo y no conduciría a una solución integralmente justa y equitativa, capaz de lograr las relaciones armónicas y el desarrollo común de los pueblos, y podría resultar sumamente injusta al permitirle a las personas que trasladan sus capitales o globalicen sus inversiones, imponerles pesadas cargas tributarias no solo en el país de origen, sino donde quiera que vayan.

Desde hace mucho tiempo, se ha dicho que los Estados legitiman su poder de imposición de las rentas no sólo con la invocación de su soberanía, sino con la escogencia de hechos o circunstancias (factores de conexión) que vinculen justificadamente dicho poder con los sujetos pasivos de la tributación, los cuales pueden ser subjetivos u objetivos. Dentro de los primeros se encuentran la residencia del contribuyente y su nacionalidad (numerales 1 de los artículos 11 y 12 del Convenio). Dentro de los segundos se encuentran la fuente de la renta y el establecimiento permanente. Se ha dicho también que los Estados desde los cuales se exportan capitales productores de rentas han adoptado mayoritariamente el factor de la residencia y excepcionalmente el de la nacionalidad, con la finalidad de gravar las rentas producidas por sus habitantes con independencia del lugar en que se hayan producido, aunque reconociendo -por justicia- en mayor o menor grado los impuestos pagados fuera de su territorio. Por el contrario, los países importadores de capitales y receptores de inversión foránea, entre los cuales predominan los países en desarrollo, adoptaban plenamente el factor de la fuente por tener el efecto de vincular objetivamente la gravabilidad de la renta con el territorio en la cual se origina.

La adopción prevaleciente de factores subjetivos o personales en los Estados de naciones desarrolladas, exportadoras de capitales, frente a la adopción prevaleciente de factores objetivos (criterio de la fuente, principio territorial) en los Estados de naciones en desarrollo o subdesarrollados, provocó el creciente fenómeno de la doble o múltiple imposición de las mismas rentas por parte de dos o más Estados (Estado de la residencia-Estado de la fuente), con el perjudicial efecto individual de llevar a extremos insoportables la acumulación de cargas tributarias sobre las mismas y con la consiguiente confrontación entre los Estados para asegurar una mayor participación en la

gravación de las rentas conectadas con dos o más países. Efectos que se complican además con la utilización múltiple de criterios de vinculación, la cual origina a su vez multiplicidad de conflictos de diversa naturaleza: residencia-fuente; residencia-residencia-; fuente-fuente; etc.

La solución de este grave fenómeno, contrario al desarrollo ordenado del permitido legalmente intercambio económico internacional, y perjudicial para todas las naciones e individuos, exige -afortunadamente a falta de una autoridad mundial única- que todos los Estados integrantes de la comunidad internacional hagan concesiones en sus pretensiones de gravar las rentas derivadas de ese masivo y cada vez más extendido intercambio, a través de la adopción de medidas unilaterales, bilaterales o multilaterales, encaminadas a armonizar el ejercicio soberano del poder de imposición, con el reconocimiento de una racional distribución de competencias, y sobre todo con medidas orientadas a evitar el exceso de los límites de la carga tributaria admisible que pesa sobre los sujetos de ese intercambio económico, el cual podría resultar injusta. De allí, la adopción por parte de Venezuela de un criterio de 'renta mundial' para gravar las rentas de sus residentes y domiciliados, con lo cual se busca en forma unilateral atenuar los desbalances internacionales en la tributación surgidos de la exportación de capitales de las personas naturales y jurídicas venezolanas; criterio que viene a coexistir con el tradicional principio territorial sustentado por la legislación nacional. Esa medida unilateral es complementada con la celebración de tratados bilaterales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con otros países; así como también, la participación en medidas multilaterales derivadas de sistemas de integración económica, como ocurre con la Comunidad Andina de Naciones.

En esta perspectiva, la conformidad constitucional del Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre Venezuela y los Estados Unidos de América, publicado el 5 de enero del 2000, debe ser necesariamente apreciada con la doble observación de la justicia tributaria en su aspecto interno y en su aspecto externo, por lo cual no es admisible un enfoque unilateral de la justicia que sólo tenga en consideración la comparación de las situaciones normativas de los contribuyentes nacionales y extranjeros frente al Impuesto Sobre la Renta de Venezuela, o sobre el patrimonio existente en el país.

B) Según el concepto adoptado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE): "*La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo".*

Se desprende de ese concepto modélico que debe haber igual naturaleza en los tributos concurrentes, que pueden ser idénticos o equivalentes; debe haber coincidencia en el hecho imponible; simultaneidad en el tiempo; identidad en el sujeto pasivo de la obligación tributaria; los poderes tributarios concurrentes deben ser soberanos; el concepto jurídico no incluye todos los supuestos de doble imposición económica, ya que esta última no exige identidad en los contribuyentes, ni similitud en los impuestos concurrentes.

Sobre la base de ese concepto, asumido en la generalidad de los tratados bilaterales suscritos en el mundo para evitar la doble tributación, Venezuela y Estados Unidos han acordado distribuir la competencia para gravar las rentas de sus residentes y nacionales, según modelos internacionalmente reconocidos y que han sido objeto de otros Tratados para evitar la doble tributación que se han convertido en leyes del país, que implican la combinación del criterio general de la residencia (renta mundial), del criterio de la fuente y del criterio intermedio del establecimiento permanente o base fija para los beneficios empresariales; con la finalidad de mantener la carga tributaria acumulada por la concurrencia de los poderes de ambos Estados dentro de umbrales individuales razonables y justos (capacidad económica del contribuyente) y repartir equitativamente la imposición de las rentas conectadas con ambos Estados, ya sea atribuyéndosela exclusivamente a alguno de los dos o dividiendo la base imponible o la alícuota aplicable entre ambos Estados, según el tipo de rentas en cuestión. En todo caso, las normas del Convenio establecen un marco jurídico para el ejercicio del poder tributario, pero no crean tributos ni obligan a ninguno de los Estados a ejercer dicho poder, así como tampoco restringen los beneficios fiscales existentes o que posteriormente concedan unilateralmente los Estados Contratantes.

Incluye el Convenio impugnado un artículo (el 24) intitulado "Eliminación de la Doble Tributación", en el cual se prevén los métodos para lograr dicho efecto en cualquiera de los Estados Contratantes cuando la renta deba ser gravada por el otro

Estado, con subordinación a los requisitos y límites de la legislación interna. Dichos métodos son principalmente la exención de la renta y el crédito impositivo equivalente al impuesto pagado al otro Estado; los cuales tienen la función de perfeccionar la distribución de la competencia de gravar, sin afectar la capacidad de pago del contribuyente, porque evitan exceder la carga tributaria soportable.

El Convenio establece también un sistema de "Intercambio de Información" (artículo 27) destinado a prevenir la evasión fiscal por parte de los contribuyentes de ambos Estados Contratantes y particularmente, para apoyar a la Administración Tributaria de Venezuela en la aplicación del nuevo criterio de "renta mundial", referente principalmente a las rentas externas de los residentes y domiciliados en Venezuela, gravables a partir del 1º de enero de 2001 por el Fisco Nacional. Sistema sin el cual podría fracasar el propósito del Estado Venezolano de gravar dichas rentas provenientes de la exportación de capitales de las personas naturales y jurídicas venezolanas.

En forma congruente con los objetivos señalados del Convenio, el artículo 30.2 del mismo establece un procedimiento para determinar "el balance de beneficios" producido por la aplicación del instrumento en ambos Estados, a los efectos de propiciar modificaciones legislativas compensatorias en cualquiera de los dos Estados, orientadas a corregir desbalances que afecten la justicia tributaria interna e internacional en las relaciones entre Venezuela y Estados Unidos.

Estos mecanismos contradicen la afirmación de los demandantes de que el Convenio crea dos categorías de contribuyentes, siendo una desproporcionada sobre los venezolanos.

C) En el presente caso, los recurrentes además, han impugnado el Convenio "de principio a fin" porque el mismo viola presuntamente las normas de los artículos 301 y 316 de la Constitución vigente, ya que persiguen que "*la inversión extranjera esté sujeta en Venezuela a condiciones diferentes y menos gravosas de las que rigen para la inversión nacional*". Así como también, porque "*Es obvio que el principio de justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente se vulnera cuando se crean en el ámbito territorial de la República dos categorías de contribuyentes: los venezolanos, que contribuyen con los gastos públicos de acuerdo con el nivel de los ingresos que obtienen en el país, y los estadounidenses, quienes dejan*

de cancelar la totalidad o gran parte de los tributos que deben de acuerdo con nuestras leyes tributarias por las rentas o beneficios obtenidos en Venezuela. Las cargas públicas recaen así de manera desproporcionada sobre las personas o empresas venezolanas, mientras que las personas o empresas estadounidenses que obtienen los ingresos causados en nuestro país no contribuyen de manera proporcional a las cargas indispensables para mantener el funcionamiento de los poderes públicos que en parte hace posible la obtención de dichas ganancias".

En especial, como ya se apuntó, demandan la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 8 (Transporte Marítimo y Aéreo), 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), contenidos en el Convenio. En el primer supuesto se atribuye al Estado de la residencia (al cual pertenezca la empresa) la imposición exclusiva de los beneficios de la operación de buques y de aeronaves en tráfico internacional. En los demás supuestos, se divide o comparte la imposición entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente y la atribución de la imposición residual al Estado de la residencia. Lo anterior es complementado con algunas exenciones a ciertas categorías de sujetos públicos y con disposiciones de no sujeción de determinadas rentas destinadas a precisar la competencia de gravar de ambos Estados Contratantes.

La posición sostenida por los recurrentes, cuyos argumentos solo se refieren a las consideraciones antes reseñadas, mira la moneda por un solo lado e ignora el otro, porque hace caso omiso del aspecto internacional de la justicia tributaria, para circunscribirse en su aspecto interno, con una simple comparación de lo que supuestamente pagarían los Venezolanos y los estadounidenses (sic) por concepto de Impuesto Sobre la Renta al Estado Venezolano, por causa únicamente de las rentas de fuente venezolana, según las normas del Convenio. En el mismo sentido, los recurrentes parecen partir de la premisa errada de que el sistema tributario venezolano vigente sólo grava las rentas obtenidas en el territorio nacional, sin tener en cuenta que la ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999, también grava la renta mundial de los residentes y domiciliados en Venezuela, la cual incluye las rentas obtenidas en el territorio de los Estados Unidos de América; supuesto en el cual dichos residentes y domiciliados tendrían frente al Fisco de los Estados Unidos las mismas garantías que acuerda el Convenio a los residentes y nacionales de ese país norteamericano en Venezuela, puesto que se trata de un tratamiento recíproco en ambos países.

Desatienden también los recurrentes que el Convenio, al mismo tiempo que procura limitar la carga tributaria de los contribuyentes de Venezuela y Estados Unidos relacionados con el intercambio económico internacional entre ambos países, acuerda una distribución del ejercicio del poder soberano de imposición de ambos Estados sobre las rentas de esos contribuyentes, mediante el cual dichos Estados hacen mutuas concesiones, que implican renunciar al gravamen de ciertas rentas y autolimitar el gravamen de otras, para buscar el equitativo reparto de los tributos sin descuidar la concepción integral (nacional e internacional) de las cargas individuales de los contribuyentes de los dos países, como claramente surge de los numerales 2 y 3 de los artículos 11 y 12 del Convenio.

Al hacer un enfoque unilateral de la cuestión, como lo hacen los accionantes, desfiguran los objetivos del Convenio y del conjunto de principios destinados a evitar la doble imposición internacional, antes expuestos; al mismo tiempo que niegan la ampliación potencial de la recaudación fiscal a la cual coadyuva el Convenio, con respecto a las rentas derivadas de los capitales exportados por los venezolanos, en aras de la justicia económica entre naciones.

Desde luego que si, en la práctica, no son alcanzados los objetivos del Convenio y se llega a producir un desbalance en los beneficios, desfavorable al país, entonces podría haber una injusta y desigual distribución de las Cargas Públicas entre los residentes y domiciliados en Venezuela, por la desigual recaudación de impuestos entre rentas territoriales y no territoriales, así como también una inequitativa distribución de la participación en la imposición de ambas naciones. Pero ello dependería de la ejecución del Convenio y no de la compatibilidad abstracta de sus normas con la Constitución Venezolana; y el modo de solución de este desbalance serían los mecanismos propios del Derecho Internacional, así como también las vías legislativas compensatorias autorizadas por el mismo Convenio.

Las consideraciones generales expuestas, conducen a desechar la denuncia genérica que hacen los recurrentes, cuando expresan que las normas del Convenio violan “de principio a fin” los principios y normas de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, no sólo por la falta de precisión de esa afirmación, sino principalmente por desconocer los objetivos del Convenio y los principios recogidos en el Derecho Internacional, destinados a evitar la doble imposición a nivel internacional y

a prevenir la evasión fiscal en el tráfico jurídico y económico que traspasa las fronteras nacionales.

D) Con atención de esas mismas consideraciones antes expuestas, pasa esta Sala a analizar si las normas del Convenio denunciadas por los recurrentes violan las disposiciones de los artículos 301 y 316 de la Constitución, a pesar que con relación a la denunciada inconstitucionalidad de los artículos 11 y 12 del Convenio, la contradicción de dichos artículos es relacionada por los actores, con el artículo 316. Pero considera la Sala útil analizar las supuesta infracciones también en relación con el artículo 301 constitucional.

Expresa el artículo 301 citado:

> "*El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a personas, empresas u organismos extranjeros regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional*".

Como se ha dicho precedentemente en este fallo, la conformidad constitucional de las normas del Convenio denunciadas tiene que ser apreciada en una visión integral, que comprenda los aspectos interno e internacional de la justicia tributaria, sin que sea admisible un enfoque unilateral en la cuestión planteada.

Con esa visión integral, esta Sala estima que las normas de los artículos 8, 10, 11 y 12 del Convenio no violan la norma del artículo 301 constitucional, porque no otorgan a los sujetos jurídicos extranjeros regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales, ni se viola el principio de igualdad de tratamiento de las inversiones extranjeras y nacionales.

Por lo que respecta al "Transporte Marítimo y Aéreo", como ya se dijo, el artículo 8 del Convenio asigna exclusivamente al Estado de la residencia de la empresa que explota el buque o aeronave, la imposición de las rentas de operaciones en tráfico internacional, lo cual incluye el transporte interno accesorio a ese tráfico. Este

tratamiento fiscal es recíproco entre ambos Estados, razón por la cual las rentas de operaciones respectivas de las empresas explotadas por residentes o domiciliados en el país sólo serán imponibles en Venezuela, cuando el tráfico internacional sea con Estados Unidos.

Este tratamiento fiscal es substancialmente el mismo que acuerda a dicha actividad el Convenio de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Tributación con respecto al Transporte Marítimo y Aéreo, publicado el 19 de julio de 1988, con poca variación. Según este Convenio precedente "*los beneficios e ingresos derivados de la operación internacional de naves y aeronaves, obtenidos por una empresa de un Estado Contratante, estarán exentos de impuestos en el otro Estado Contratante*". Lo cual recoge el tratamiento universal que se da a esa actividad, por encima del principio territorial que algunos países conservan en sus legislaciones tributarias, a fin de evitar la múltiple imposición que podría afectar al transporte internacional, debido a que sus rentas tienen conexión con muchos países.

No se trata entonces de un régimen que beneficie especialmente a los sujetos extranjeros que exploten esa actividad del transporte marítimo y aéreo de tráfico internacional, sino de un principio de distribución de la competencia impositiva entre Estados, que busca preservar dicha actividad del efecto confiscatorio de la acumulación de cargas impositivas y establecer un sistema neutral en la tributación a las inversiones respectivas; el cual aprovecha por igual a las empresas venezolanas de la materia cuando operen en tráfico internacional.

Por lo que respecta a los artículos 10, 11 y 12 del Convenio (Dividendos, Intereses y Regalías), las normas respectivas acuerdan un sistema de distribución del poder de imposición sobre esas rentas específicas entre ambos estados, de modo de repartir equitativamente entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente el ejercicio de ese poder, a través del establecimiento de topes a las alícuotas de impuesto imponibles por el Estado de la fuente de las rentas y la atribución de la imponibilidad residual al Estado de la residencia del beneficio de las rentas.

Ese tratamiento fiscal uniforme en ambos Estados Contratantes es recíproco y aprovecha a los residentes y domiciliados de Venezuela cuando inviertan en Estados

Unidos, de igual modo que aprovecha a los residentes y nacionales de este último país cuando inviertan en Venezuela.

Se persigue con ello la neutralidad internacional en el tratamiento de las inversiones y no crear privilegios a favor de inversionistas nacionales o extranjeros, contrariándose así las afirmaciones de los accionantes. Así, la ventaja que procura al inversionista norteamericano la limitación de la alícuota aplicable por el Estado venezolano, cuando se trate de inversiones efectuadas en Venezuela, es compensada en forma simétrica con la ventaja de igual naturaleza y medida que obtienen los venezolanos cuando invierten en Estado Unidos.

En cuanto a la presunta violación del artículo 316 de la Constitución, que asume la justicia como valor substancial del sistema tributario, esta Sala estima que las normas denunciadas del Convenio no atentan contra ella, por las razones siguientes:

Expresa dicha disposición constitucional:

> "*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos*".

En esa disposición constitucional se evidencia el contenido múltiple de la justicia tributaria, ya que ella comprende la generalidad del deber de contribuir a los gastos públicos; de acuerdo con la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, complementada con la progresividad y limitada con la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos; la protección de la economía nacional como base de la tributación; el bienestar de la población como fin último de las cargas tributarias; así como también, la existencia de un sistema eficiente de recaudación que permita al Estado financiar los gastos públicos e impedir la injusta distribución de hecho de las cargas públicas.

Pues bien, como se ha dicho anteriormente, la noción integral de justicia tributaria que asume la Constitución, no se agota en la distribución de las cargas públicas entre los habitantes de Venezuela frente al Fisco Nacional, sino que trasciende hoy en día, por efecto de la llamada globalización económica, a la coexistencia armónica de las naciones, razón por la cual esa justa distribución de las cargas públicas debe realizarse no solo frente al Fisco Nacional, sino frente a la concurrencia de los poderes soberanos de imposición de todos los Estados, que legítimamente pretenden exigir a sus habitantes contribuir con sus gastos, aunque las rentas tengan su origen fuera de sus fronteras. En el mismo sentido, cabe señalar que actualmente la justicia tributaria no está identificada con el principio territorial, así como tampoco podría estarlo con los demás factores de conexión o causas de legitimación para la imposición de cargas fiscales, sino que es la resultante de la ordenada y equitativa combinación de los diversos criterios de legitimación mencionados. De allí que los tratados para evitar la doble o múltiple imposición y combatir la evasión fiscal vienen a completar la ordenación para el logro de la justa distribución de las cargas públicas entre los individuos y el justo reparto de la competencia de los Estados para imponer cargas y recaudar ingresos.

De acuerdo a lo anterior, se hace necesario señalar que las normas denunciadas del Convenio establecen topes o límites máximos a las alícuotas impositivas, aplicables a la imposición de los dividendos, intereses y regalías, por parte del Estado de la fuente, que podría ser indistintamente Venezuela o Estados Unidos, los cuales son uniformes para las dos partes e inferiores a las normales de ambas legislaciones internas. Esto se hace con el propósito final de que ambos Estados Contratantes puedan gravar al mismo tiempo esas rentas específicas sin que se exceda la carga tributaria razonable, cuyo máximo común se ubica en el 34% aproximadamente, del enriquecimiento o renta neta gravable obtenidos por esos conceptos específicos, por las personas amparadas por el Convenio.

Admite la Sala que las alícuotas máximas fijadas, en las normas impugnadas del Convenio, están referidas a ingresos brutos recibidos y no a rentas netas obtenidas por los contribuyentes. Ello quiere decir que las limitaciones impuestas deben prever que dichos ingresos y regalías, así como también la aplicación de los gastos generales del

contribuyente a la obtención de todas sus rentas, lo cual sólo sería determinable globalmente en el país de la residencia; por esto, los topes de imposición del Convenio para el país de la fuente deben ser necesariamente muy inferiores a la máxima alícuota de su legislación interna, con el objeto de no gravar costos y gastos y de no gravar la porción de las rentas netas que corresponde gravar al Estado de la residencia.

A lo anterior, se agrega que los Estados Contratantes acuerdan en esas normas denunciadas del Convenio (Intereses) beneficios fiscales de exención total o parcial, uniformes y recíprocos, a favor de entes públicos y empresas del Estado pertenecientes a los mismos, con la finalidad de que esas rentas exentas únicamente puedan ser gravadas por el Estado de pertenencia de esos sujetos. Estos beneficios son particularmente significativos para el Fisco Venezolano, habida consideración de los importantes ingresos que perciben en territorio de los Estados Unidos de Américaciertas entidades o empresas públicas venezolanas. Se añade también que el Estado de la residencia deberá reconocer como crédito fiscal, el impuesto pagado al Estado de la fuente por el contribuyente, según las limitaciones de la legislación interna, sobre esas rentas.

Por consiguiente, las normas denunciadas del Convenio (artículos 11, 11 A y 12) no atentan contra el principio constitucional de la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, porque esa distribución de cargas se hace frente a las necesidades de ingreso y poderes impositivos de ambos Estados Contratantes, con una visión bilateral de la capacidad económica del sujeto, que tiene el deber de contribuir a los gastos públicos del Estado de residencia y del Estado de la fuente de la renta en proporción a las rentas atribuibles a cada uno.

Tampoco atentan contra el principio de la progresividad, puesto que es un hecho ampliamente difundido que tanto la legislación venezolana como la legislación de los Estados Unidos relativas al Impuesto Sobre la Renta contienen tarifas progresivas para gravar la renta global de los contribuyentes; y en particular, las rentas por dividendos, intereses y regalías se acumularían en dicha renta global y serían objeto de alícuotas gradualmente progresivas similares en el Estado de la residencia del contribuyente, ya fuera Estados Unidos o Venezuela. De manera que ni los residentes de Venezuela ni los residentes de Estados Unidos pagarían menos impuestos, sino que soportarían cargas equiparables, solo que pagadas a los dos Estados cuyos poderes impositivos concurrirían sobre las mismas rentas.

Por supuesto que un funcionamiento deficiente de los mecanismos recaudatorios y la insuficiente operatividad de las administraciones tributarias podrían impedir o dificultar el logro de los objetivos del sistema del Convenio, pero ello estaría en el ámbito de la ejecución del mismo y no en la constitucionalidad de sus normas, como se dijo con anterioridad, y así se declara.

VII
NULIDAD DEL ARTICULO 26 DEL CONVENIO

Por último, señalan los recurrentes que el Convenio viola el numeral 31 del artículo 156 de la Constitución que señala que *"(e)s de la competencia del Poder Público Nacional: 31. La organización y administración nacional* de la justicia, del Ministerio Público y de la Defensoría del Pueblo", cuando prevé en su numeral 1 del artículo 26, lo siguiente:

> "*ARTICULO 26*
> *Procedimiento de Acuerdo Mutuo*
> *1.**Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes resultan o resultarán para ella en una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, y los límites temporales previstos en dicho derecho para presentar reclamos para reembolso podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes.***
> *2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, se esforzará en resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. Siempre que se haya interrumpido la prescripción de conformidad con las medidas designadas por el derecho interno, cualquier acuerdo deberá ser implementado y cumplido, no obstante los límites de tiempo u otras limitaciones de procedimiento en el derecho interno de los Estados Contratantes.*
> *3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán en resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación*

del Convenio. En particular, las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden acordar:

a) la misma asignación de renta, deducciones, créditos o asignaciones de una empresa de un Estado Contratante para su establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante.

b) la misma asignación de renta, deducciones, créditos o asignaciones entre personas.

c) la misma caracterización de elementos particulares de renta;

d) la misma aplicación de las reglas de las fuentes de la renta a elementos particulares de renta;

e) un significado común de un término;

f) aumentos de cualquier cantidad específica referida en el Convenio para reflejar los desarrollos económicos o monetarios; y

g) la aplicación de las disposiciones del derecho interno en relación con las multas e intereses de manera consistente con los fines del Convenio.

*4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los parágrafos anteriores" (*Resaltado de esta Sala*).*

Entre las funciones de la soberanía del Estado, se encuentra la jurisdiccional, mediante la cual órganos legalmente considerados dirimen conflictos utilizando procedimientos prevenidos en las leyes, y hacen ejecutar sus sentencias, lográndose así la tutela efectiva a que se refiere el artículo 26 constitucional.

La función jurisdiccional se adelanta mediante el Poder Judicial y los medios alternativos de justicia, quienes conocerán los asuntos que la ley les señala.

El arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos, como parte de los medios alternativos, también forman parte de la jurisdicción, siempre que realicen la justicia mediante un proceso legalmente contemplado o permitido.

Tanto la organización y administración nacional de la justicia, y por ende del poder jurisdiccional, como la legislación procesal son competencias del Poder Nacional (artículo 156 constitucional, numerales 31 y 32) que mediante leyes van organizando la

función jurisdiccional con la atribución de competencias, y la creación o reconocimiento de sistemas alternativos de justicia.

La organización legal de la función jurisdiccional determina la jurisdicción venezolana (artículos 2 y 53 del Código de Procedimiento Civil, o 51 del Código Orgánico Procesal Penal, por ejemplo), la cual se ejerce tanto por el Poder Judicial como por la justicia alternativa. Esta última no puede derogar convencionalmente la jurisdicción venezolana, cuando se trate de controversias sobre inmuebles situados en el territorio de la República, o sobre materias que interesen al orden público o a las buenas costumbres. Tal prohibición de derogar la jurisdicción venezolana a favor de una extranjera, en los supuestos del artículo 2 del Código de Procedimiento Civil, podría interpretarse, por argumento a contrario, que puede ser derogada legalmente, sin embargo, de la lectura del artículo 2 antes señalado, se colige que ni siquiera la ley puede derogar la jurisdicción venezolana para que las controversias se resuelvan en el exterior, por órganos jurisdiccionales extranjeros o por árbitros, si ellas versan sobre bienes inmuebles situados en Venezuela, o si lo litigado interesa al orden público o a las buenas costumbres, ya que el citado artículo 2 expresa que en los demás casos distintos a aquellos donde la prórroga de la jurisdicción está prohibida, es donde se aplicarán los tratados y convenciones internacionales suscritos por Venezuela.

Por su parte, el Código Orgánico Procesal Penal para el proceso penal, contempla la jurisdicción venezolana, según lo establecido en el Código Penal y los Tratados, Convenios y Acuerdos Internacionales suscritos por la República (artículo 51 del Código Orgánico Procesal Penal).

Estas disposiciones permiten, que la ley remita a tribunales, como el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, creado por la Ley Aprobatoria del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la justicia alternativa (arbitral), con sede en otros países, o con árbitros de otros países, la solución de conflictos entre nacionales (personas naturales o jurídicas venezolanas), o entre nacionales (venezolanos) y entes o nacionales de otros Estados, tal como lo contempla la Ley de Arbitraje Comercial, o los Tratados para la Protección de Inversiones convertidos en leyes venezolanas, tales como -por ejemplo- la Convención sobre el Arreglo de Controversias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, la cual ha permitido que el Poder Legislativo dictare leyes aprobatorias a acuerdos

bilaterales para la protección de inversiones recíprocas entre Estados, de los cuales son ejemplos, la Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Oriental del Uruguay para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (Gaceta Oficial Nº 36519 del 18 de agosto de 1998), o la Ley Aprobatoria del Convenio para el Estímulo y Protección Recíproca de las Inversiones entre la República de Venezuela y el Reino de los Países Bajos (Gaceta Oficial Nº 35269 del 6 de agosto de 1993); o la sección quinta de la Ley Aprobatoria de la Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Así, organismos internacionales o nacionales de otros países, jurisdiccionales o arbitrales, pueden dirimir válidamente conflictos que pertenecen o donde está interesada la jurisdicción venezolana, siempre que la ley así lo determine, y con las limitaciones que ella misma establezca. Tratándose de actos jurisdiccionales, los fallos que se dicten por esos organismos, son ejecutables en el país, a veces sin necesidad de legalización o de exequátur, como se desprende de los artículos 48 y 49 de la Ley de Arbitraje Comercial, o del artículo 54 de la Ley Aprobatoria sobre la Convención para el Arreglo de Controversias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, o del 2 de la Ley Aprobatoria del Tratado de Creación del Tribunal Supremo de Justicia de la Comunidad Andina. De allí, que hasta se hable del proceso transnacional.

Sin embargo, por mandato constitucional (artículo 151), a pesar de las normas señaladas, en los contratos de interés público, si no fuese improcedente de acuerdo con la naturaleza de los mismos, las dudas y controversias que pudieren suscitarse sobre dichos contratos, y que no llegaran a ser resueltos amigablemente por las partes contratantes (lo que de nuevo abre la puerta de conciliación extraprocesal como parte del sistema de justicia), serán decididas por los tribunales competentes de la República, por lo que en esta área, y ante el supuesto del artículo 151 se excluye la función jurisdiccional alternativa.

La solución de controversias por las vías señaladas, se refieren a materias donde pueden participar particulares, y los órganos de composición referidos, son distintos a aquellos creados para la solución exclusiva de conflictos internacionales entre Estados, o entre éstos y órganos estadales públicos, también contemplados en las leyes venezolanas, producto de Tratados Internacionales.

Así, el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, con aprobación legislativa del Congreso del 24 de septiembre de 1945, ratificado el 31 de octubre de ese mismo año, prevé que dicho órgano está destinado a dirimir litigios entre Estados (artículo 34), y la Corte Internacional de Justicia emitirá fallos ejecutables (artículo 61.3 que se refiere al cumplimiento de los mismos).

Igualmente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, prevenida en la Ley Aprobatoria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), fue creada para que sólo los Estados Partes y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (artículo 61) puedan actuar ante ella, y producirá fallos ejecutables (artículo 68-2 de la citada Ley Aprobatoria).

También es un órgano destinado a dirimir problemas entre Estados el Comité de Derechos Humanos contemplado en el artículo 28 y siguientes de la Ley Aprobatoria del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En consecuencia, Venezuela acepta que Tribunales jurisdiccionales o arbitrales situados fuera del país, administren justicia en determinadas áreas.

Ahora bien, los Tribunales que ejercen la jurisdicción venezolana así sean parte de la justicia alternativa en la forma señalada, imperativamente les corresponde la obligación de asegurar la integridad de la Constitución, así se trate de una justicia alternativa de equidad (artículo 334 constitucional que no hace diferencias), y en ese sentido, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, como garante de la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales, y como máximo y último intérprete de la Constitución, velará porque todos los órganos jurisdiccionales interpreten uniformemente y apliquen la Constitución, por lo que las interpretaciones vinculantes de la Sala Constitucional sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales, deberán ser aplicados por todos los órganos (ordinarios o alternativos, estos últimos en todos sus variantes) que produzcan actos jurisdiccionales ejecutables en el país. Caso de no ser así y no adaptarse al sistema constitucional venezolano, ellos, por inconstitucionales, se harán inejecutables, por tratarse de una cuestión atinente a la independencia y soberanía de la nación, y a la protección de la Constitución.

Con relación a los órganos de justicia internacional, que resuelven conflictos entre Estados, o entre éstos y organismos estadales de derecho internacional público, sus sentencias para ser reconocidas y acatadas en el ámbito interno, no pueden violar en ninguna forma ni las normas constitucionales venezolanas, ni las interpretaciones vinculantes de esta Sala, ya que de ser así atentaría contra la integridad de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. El artículo 2 -por ejemplo- de la Ley Aprobatoria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconoce que los derechos y libertades mencionados en dicha Convención, deben estar garantizados en los países signatarios con arreglo a sus respectivos procedimientos constitucionales.

Congruente con este concepto se encuentra el último aparte del artículo 31 constitucional, que al referirse al amparo a los derechos humanos, otorgado por organismos internacionales competentes, reza:

> "*El Estado adoptará, conforme a procedimientos establecidos en esta Constitución y en la ley, las medidas que sean necesarias para dar cumplimiento a las decisiones emanadas de los órganos internacionales previstos en este artículo".*

Dentro del orden de ideas expuestas, pasa esta Sala a analizar el artículo 26 del Convenio, el cual antes fue transcrito en este fallo.

De la lectura del artículo copiado, la Sala colige que él instaura un mecanismo de naturaleza administrativa y no en ninguna forma jurisdiccional, ya que conforme al artículo 3 del Convenio, las autoridades competentes son, en el caso de Estados Unidos, el Secretario del Tesoro, y en el caso de Venezuela, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) (artículo 3, numeral 1, literal I, de las Definiciones Generales). En consecuencia, se trata de un procedimiento administrativo "*con independencia de los recursos previstos en el Derecho Interno de estos Estados*".

No resulta por lo tanto, el citado artículo 26, contradictorio con el numeral 31 del artículo 156 constitucional, porque no se trata de la resolución de conflictos a ser conocidos por la administración de justicia, los cuales -como lo apuntó la Sala- pueden ser resueltos en los casos señalados en la Ley, por la justicia alternativa de naturaleza jurisdiccional, no siendo las reclamaciones del artículo 26 de tal naturaleza.

Los accionantes solicitaron la nulidad del primer numeral del artículo 26, el cual no puede leerse fuera del contexto de los otros numerales de dicha norma, y que además, aisladamente, no colide con la competencia del Poder Público Nacional, de organizar la administración de justicia, ya que el numeral impugnado, y todo el artículo, no se refiere a controversias a ser conocidas por los órganos jurisdiccionales. Así se decide.

Por los motivos expuestos en este fallo, esta Sala declara sin lugar el presente recurso de nulidad por inconstitucionalidad, y así se decide.

VIII
COSTAS

Esta Sala reitera que en las acciones de nulidad por inconstitucionalidad no hay condena en costas, así se declare inadmisible o improcedente la demanda y hayan intervenido en el proceso terceros, particulares, como coadyuvantes con la validez de la ley impugnada.

En el caso de autos, la Sala, además de exonerar de costas a los actores, en base al criterio señalado, les reconoce el valor cívico, de obrar en beneficio del interés público, así el fallo les resulte desfavorable.

IX
DECISIÓN

Por los razonamientos antes expuestos, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **SIN LUGAR** el recurso de nulidad por inconstitucionalidad ejercido por los abogados FERMÍN TORO JIMÉNEZ y LUIS BRITTO GARCÍA, contra los artículos 8, 10, 11 y 26.1 del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y un Protocolo Adicional, y contra el Acta de Ratificación de dicho Convenio.

Publíquese y regístrese. Archívese el expediente.

Dada, firmada y sellada, en el Salón de Audiencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 07 días del mes de AGOSTO de dos mil uno. Años: 191º de la Independencia y 142º de la Federación.

El Presidente de la Sala,

Iván Rincón Urdaneta

El Vicepresidente,

Jesús Eduardo Cabrera Romero
Ponente

Los Magistrados,

José Manuel Delgado Ocando

Antonio García García

Pedro Rondón Haaz

El Secretario,

José Leonardo Requena Cabello

EXP. Nº: 00-1440
J.E.C.R/